

658.154  
RAH  
P C

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN KETERLIBATAN KERJA  
TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KOMITMEN  
ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL MODERATING  
(STUDI EMPIRIS PADA KAWASAN INDUSTRI BATAM)**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
memperoleh derajat S - 2 Magister Akuntansi**



**Diajukan Oleh:**

**Nama : Firdaus Abdul Rahman  
NIM : C4C000141**

**Kepada**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
PROGRAM PASCASARJANA  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
TAHUN 2002**

**UPT-PUSTAK-UNDIP**

Tesis berjudul

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN KETERLIBATAN KERJA  
TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KOMITMEN  
ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL MODERATING  
(STUDI EMPIRIS PADA KAWASAN INDUSTRI BATAM)**

yang dipersiapkan dan disusun oleh

**Firdaus Abdul Rahman**


telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada 03 April 2002  
dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Pembimbing Utama/Ketua



Drs. Bambang Supomo, MSi, Akt  
NIP. 131 804 394

Pembimbing/Anggota

  
Dr. Waridin, MS  
NIP. 131 696 212

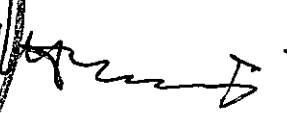
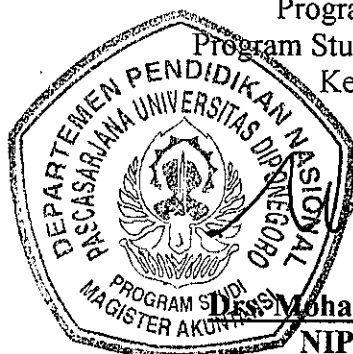
Semarang, 03 April 2002

Universitas Diponegoro

Program Pascasarjana

Program Studi Magister Akuntansi

Ketua Program

  
Desi Mohamad Nasir, MSi, Akt  
NIP. 131 875 152

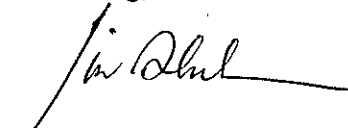
## PERNYATAAN KEASLIAN TESIS

Saya yang bertanda tangan di bawah ini menyatakan bahwa tesis dengan judul:

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN KETERLIBATAN KERJA  
TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KOMITMEN  
ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL MODERATING (STUDI EMPIRIS  
PADA KAWASAN INDUSTRI BATAM)**

adalah hasil karya saya, tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu Perguruan Tinggi atau karya yang pernah ditulis/diterbitkan pihak lain kecuali yang secara tertulis diacu dalam naskah ini dan disebutkan dalam daftar pustaka. Karya tulis ini sepenuhnya menjadi tanggung jawab saya sebagai penulis.

Semarang, Maret 2002



Firdaus Abdul Rahman

## ABSTRAKSI

Hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan senjangan anggaran serta hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran telah banyak diuji dalam studi akuntansi, namun menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Bukti yang saling bertentangan merefleksikan adanya variabel kontinjen yang mempengaruhi hubungan tersebut. Studi ini menguji pengaruh komitmen organisasi sebagai variabel moderating dalam hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan pengaruh komitmen organisasi dalam hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran.

Studi ini memberikan bukti empiris bahwa faktor motivasional keterlibatan kerja dan komitmen organisasi serta partisipasi penyusunan anggaran merupakan faktor penting dalam menjelaskan kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Hasil studi ini mengindikasikan bahwa bagi manajer yang komit terhadap nilai dan tujuan organisasi maka partisipasi anggaran akan berhubungan dengan menurunnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Sedangkan bagi manajer yang tidak komit maka partisipasi anggaran akan berhubungan dengan kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Demikian juga, bagi para manajer yang sangat komit maka keterlibatan kerja berhubungan dengan menurunnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Sedangkan bagi manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang rendah maka keterlibatan kerja berhubungan dengan meningkatnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran.

Kata kunci: partisipasi anggaran, keterlibatan kerja, komitmen organisasi, senjangan anggaran.

## ABSTRACT ✓

*The relationship between budgetary participation and budgetary slack and relationship between job involvement and budgetary slack has been examined in several accounting studies with conflicting results. The conflicting evidence may reflect the influence of a contingent variable. This study examined influence of organizational commitment as moderating variable in the relationship between budgetary participation and budgetary slack, and influence of organizational commitment as moderating variable in the relationship between job involvement and budgetary slack.*

*This study provides empirical evidence that motivational factors of organizational commitment, job involvement and budgetary participation might be important factor in explaining managers propensities to create budgetary slack. The results indicate that for highly committed managers, budgetary participation is associated with decreased propensity to create budgetary slack. For managers who have low levels of commitment to organization's goals and values, budgetary participation is associated with increased propensity to create budgetary slack. Likewise, for highly committed managers, job involvement is associated with decreased propensity to create budgetary slack. For managers who have low levels of commitment organization's goals and values, job involvement is associated with increased propensity to create budgetary slack.*

*Key words: budgetary participation, job involvement, organizational commitment, budgetary slack.*

## KATA PENGANTAR

Dalam upaya pencarian makna hidup, banyak hal yang dapat dilakukan. Ianya adalah sebuah upaya untuk menemukan jati diri sebagai makhluk yang memahami tugas dan tanggungjawab untuk mewarnai hidup dengan karya-karya nyata yang berguna bagi diri dan lingkungan. Tesis ini adalah sebuah ikhtiar untuk turut mewarnai hidup, paling tidak perjalanan hidup penulis, yang mustahil selesai tanpa hidayah dari-Nya. Oleh karenanya, sudah sepatutnya pula untuk memanjatkan puji dan syukur atas nikmat yang telah dianugerahkan sehingga tidak hanya tesis ini saja yang dapat rampung tapi juga nikmat lain yang tidak akan pernah dapat terhitung.

Terimakasih yang tulus kepada semua pihak yang turut membantu selesainya tesis ini:

1. Drs. Bambang Supomo, MSi, Akt. dan Dr. Waridin, MS, atas arahan dan bimbingannya.
2. Seluruh dosen Magister Akuntansi Universitas Diponegoro yang telah membuka cakrawala berfikir dan wawasan keilmuan
3. Universitas Islam Riau dan Pemerintahan Provinsi Riau atas izin dan kesempatan yang diberikan untuk mengikuti pendidikan pada jenjang S-2.
4. Ibunda Hj. Syabariah dan Ayahanda Abdul Rahman (Almarhum), yang senantiasa berdo'a untuk kebaikan dan kemajuan penulis.
5. Saudaraku Hj. Ermawati, Zarlis, Afrizal (atas "*stand by already for help*"-nya), Ratnawilis, Elfison, Hendri, beserta seluruh keluarga atas do'a, dukungan dan dorongan semangat yang diberikan.
6. Nuria Andarini Nasution. SE, Ak, terimakasih atas pengertian, dukungan, do'a, dan *mahabbah*-nya
7. Para manajer yang telah berpartisipasi dalam penelitian ini, terutama Mbak Peni yang telah banyak membantu dalam pengumpulan data.
8. Para sahabat di Program Magister Akuntansi: Mr. Oktavianus P, atas kritik dan sarannya, Adi, Mbak Ima, Mbak Diah dan sahabat lainnya yang tidak dapat dituliskan satu persatu. Seluruh anak Asrama Mahasiswa Riau Semarang, *especially*: Kashmir Khan Anwar, SAg, *thanks for all*.

Semoga semuanya mendapat limpahan rahmat dan hidayah dari Allah SWT.

Tak ada gading yang tak retak, begitu juga dengan tulisan ini. Penulis menyadari masih terdapat kelemahan yang memerlukan perbaikan-perbaikan. Oleh karenanya penulis mengharapkan saran dan kritik dari pembaca. Semoga penelitian ini bermanfaat adanya.

Semarang, Maret 2002

Firdaus Abdul Rahman

## DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL .....	i
HALAMAN PENGESAHAN .....	ii
PERNYATAAN .....	iii
ABSTRAKSI/ <i>ABSTRACT</i> .....	iv
KATA PENGANTAR .....	v
DAFTAR TABEL .....	vii
DAFTAR GAMBAR .....	viii
DAFTAR LAMPIRAN .....	ix
 1. PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang Masalah .....	1
1.2. Rumusan Masalah .....	6
1.3. Tujuan dan Manfaat Penelitian .....	6
 2. TINJAUAN PUSTAKA DAN PENEGMBANGAN HIPOTESIS	
2.1. Landasan Teoritis .....	8
2.1.1. Partisipasi Anggaran .....	9
2.1.2. Keterlibatan Kerja .....	12
2.1.3. Pendekatan Kontinjensi .....	13
2.1.4. Interaksi antara Komitmen Organisasi dan Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran .....	14
2.1.5. Interaksi antara Komitmen Organisasi dan Keterlibatan Kerja terhadap Senjangan Anggaran .....	17
2.2. Penelitian Sebelumnya .....	19
2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis dan Hipotesis .....	22
 3. METODE PENELITIAN	
3.1. Populasi dan Penentuan Sampel .....	24
3.2. Prosedur Pengumpulan Data .....	25



3.3.	Operasionalisasi Variabel .....	25
3.4.	Teknik Analisis .....	28
3.4.1.	Statistik Deskriptif .....	28
3.4.2.	Uji Kualitas Data .....	28
3.4.4.	Uji Hipotesis .....	29
BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHSAN		
4.1.	Stastistik Deskriptif .....	34
4.2.	Uji Kualitas Data .....	36
4.3.	Uji Asumsi Klasik .....	37
4.4.	Uji Hipotesis .....	40
BAB V. PENUTUP		
5.1.	Kesimpulan .....	50
5.2.	Keterbatasan .....	51
5.3.	Implikasi .....	52
DAFTAR PUSTAKA .....		54
LAMPIRAN .....		58

## DAFTAR TABEL

Tabel 4.1. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian .....	34
Tabel 4.2. Hasil Uji Reliabilitas dan Validitas .....	36
Tabel 4.3. Hasil Regresi Hipotesis Pertama (persamaan 1): Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran.....	41
Tabel 4.4. Hasil Regresi Hipotesis Kedua (persamaan 2): Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Keterlibatan Kerja dengan Senjangan Anggaran .....	44

## DAFTAR GAMBAR

	Halaman
Gambar 1 : Kerangka Pemikiran Teoritis Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran .....	22
Gambar 2 : Kerangka Pemikiran Teoritis Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Keterlibatan Kerja dengan Senjangan Anggaran .....	23
Gambar 2 : Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran .....	42
Gambar 3 : Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Keterlibatan Kerja dengan Senjangan Anggaran .....	45

## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
A. Instrumen Penelitian .....	58
B. Uji Reliabilitas dan Validitas .....	63
C. Uji Asumsi Klasik .....	73
D. Uji Hipotesis .....	77

## BAB I

### PENDAHULUAN

#### 1.1. Latar Belakang

Proses penyusunan anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel dan Marconi, 1989), terutama bagi orang yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran. Misalnya, bawahan yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan perkiraan yang bias kepada atasan, padahal bawahan memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu keakuratan anggaran perusahaan. Perkiraan bias tersebut dilakukan dengan melaporkan prospek penerimaan yang lebih rendah, dan prospek biaya yang lebih tinggi, sehingga target anggaran dapat lebih mudah dicapai. Tindakan bawahan memberikan laporan yang bias dapat terjadi jika dalam menilai kinerja atau *reward*, atasan mengukurnya berdasarkan pencapaian sasaran anggaran. Dengan tercapainya sasaran anggaran, bawahan berharap dapat mempertinggi prospek kompensasi yang akan diperolehnya. Sedangkan bagi perusahaan, laporan anggaran yang bias akan mengurangi keefektifan anggaran di dalam perencanaan dan pengawasan organisasi (Waller, 1988).

Perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan ini disebut senjangan anggaran (*budgetary slack*) (Anthony dan Govindarajan, 1998), atau merupakan pelaporan jumlah anggaran yang dengan sengaja dilaporkan melebihi sumberdaya yang dimiliki perusahaan dan mengecilkan kemampuan produktifitas yang dimilikinya (Young, 1985).

UPT-PUSTAK-UNDIP

Secara umum telah diajukan tiga argumen dalam literatur akuntansi untuk menjelaskan motivasi para manajer anggaran untuk menciptakan senjangan anggaran. Pertama, para manajer sering memandang bahwa kinerja mereka akan terlihat lebih baik oleh atasan mereka ketika mereka berhasil melampaui anggaran yang telah disusun secara hati-hati. Kedua, apabila para manajer menahan informasi pribadi mereka dan tidak menggunakannya untuk meningkatkan hasil-hasil organisasional, maka senjangan tersebut dapat digunakan sebagai alat bagi manajer untuk menghindar secara lebih efektif (Baiman & Demski, 1980). Ketiga, senjangan anggaran dibuat oleh para manajer sebagai alat perlindungan terhadap ketidakpastian yang dapat mempengaruhi hasil (Schiff & Lewin, 1970),

Penelitian yang berkaitan dengan senjangan anggaran telah menguji berbagai faktor yang dapat mempengaruhi kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran (lihat contoh: Merchant, 1985; Onsi, 1973; Young, 1985). Pengaruh partisipasi anggaran terhadap kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran, telah menjadi fokus umum dalam penelitian mengenai senjangan anggaran (Merchant, 1985; Onsi, 1973). Dalam *review* tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, Greenberg *et al.* (1990) menemukan bahwa hanya terdapat *adjusted correlation* sebesar -0,29 antara kedua variabel tersebut. Dalam hal ini partisipasi anggaran berperan secara individual, dimana sedikitnya 10% varians dalam senjangan anggaran tersebut mengarah pada berbagai pendekatan lain. Pendekatan-pendekatan tersebut meliputi penggunaan model keagenan (*agency models*) untuk menciptakan senjangan anggaran (Young, 1985), atau dengan menggunakan berbagai faktor kontinjensi (*contingency factors*)

sebagai prediktor adanya senjangan anggaran (Govindarajan, 1986). Meskipun berbagai pendekatan tersebut telah banyak membantu memberikan penjelasan mengenai kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran, namun hal tersebut masih menjadi pertanyaan yang belum terjawab.

Hasil penelitian yang telah dilakukan mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran dapat berinteraksi dengan variabel dari berbagai aspek lingkungan dalam mempengaruhi sikap dan perilaku bawahan (Magner *et al.*, 1995). Misalnya Dunk (1993) melakukan penelitian dengan menganalisis pengaruh interaksi partisipasi anggaran, informasi asimetri diantara atasan dan bawahan, dan *budget emphasis* yang digunakan atasan dalam menilai kinerja bawahannya terhadap *slack* anggaran. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa tingkat *budget emphasis* dan informasi asimetri dapat mempengaruhi bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran. Dalam hal ini, senjangan anggaran akan rendah apabila partisipasi anggaran, informasi asimetri, dan *budget emphasis* tinggi. Sedangkan Young (1985) menguji secara empiris pengaruh informasi pribadi terhadap kapabilitas produktif, *risk preference*, dan partisipasi pada senjangan anggaran. Hasilnya menunjukkan bahwa, karena adanya keinginan untuk menghindari risiko, bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran. Semakin tinggi risiko, maka bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan melakukan senjangan anggaran agar dapat meminimalkan risikonya. Temuan ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran.

Sementara itu penelitian yang dilakukan oleh Camman (1976), Dunk (1993), Marchant (1985), dan Onsi (1973) menunjukkan bahwa partisipasi dalam

penyusunan anggaran dapat mengurangi senjangan anggaran (berhubungan negatif). Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Sedangkan hasil penelitian Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988), dan Young (1985) berbeda dengan penelitian yang dilakukan Camman, Dunk, Marchant, dan Onsi. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan positif, yaitu, peningkatan partisipasi semakin meningkatkan senjangan anggaran. Ini berarti bahwa bawahan tidak memberikan informasi pribadi dalam penyusunan anggaran sehingga mengurangi keakuratan dalam penyusunan anggaran.

Selain faktor partisipasi dalam penyusunan anggaran, beberapa penelitian sebelumnya mengidentifikasi bahwa senjangan anggaran dapat terjadi disebabkan oleh faktor keterlibatan kerja. (lihat; Cyert & March, 1963). Keterlibatan kerja adalah merupakan kondisi psikologis individual terhadap tugas tertentu (Kanungo, 1982; Lawler and Hall, 1979). Cyert & March (1963) mengungkapkan bahwa para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan senjangan anggaran. Manajer yang memiliki tingkat keterlibatan kerja yang rendah kurang memiliki kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka tidak mengidentifikasi kerja mereka dan mereka tidak peduli dengan pekerjaan mereka.

Dari hasil-hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa dorongan manajer dan orang yang terlibat dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran masih tetap belum dapat disimpulkan penyebabnya (Nouri dan Parker, 1996). Hasil-hasil penelitian yang berlawanan ini mungkin karena ada faktor lain



yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran namun tidak dimasukkan dalam variabel penelitian. Demikian pula halnya hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran, kemungkinan dapat dipengaruhi oleh faktor-faktor motivasional. Dalam penelitian ini penulis mengajukan variabel komitmen organisasi untuk menyelidiki pengaruh variabel tersebut terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran dan hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran.

Latar belakang dipilihnya variabel komitmen organisasi dalam penelitian ini adalah karena komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday *et al.*, 1979). Komitmen organisasi yang kuat dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi (Angle dan Perry 1981; Porter *et al.*, 1974). Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Porter *et al.*, 1974). Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik. Dengan adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Sebaliknya, individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya sendiri atau kelompoknya. Individu tersebut tidak memiliki keinginan untuk menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga kemungkinan terjadinya senjangan anggaran apabila dia terlibat dalam penyusunan anggaran akan lebih besar.

## **1.2. Rumusan Masalah**

Berdasarkan uraian di muka, penelitian ini mencoba memperluas pembahasan dengan menggunakan pendekatan kontinjensi yaitu menguji pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran. Masalah yang diteliti selanjutnya dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut :

1. Apakah komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran
2. Apakah komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara keterlibatan kerja dan senjangan anggaran

## **1.3. Tujuan dan Manfaat Penelitian**

### ***1.3.1. Tujuan Penelitian***

Sesuai dengan rumusan masalah, penelitian ini mempunyai tujuan sebagai berikut :

1. Menguji pengaruh komitmen organisasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran
2. Menguji pengaruh komitmen organisasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran

### ***1.3.2. Manfaat Penelitian***

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi berperilaku dan

manajemen. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis untuk organisasi yang menerapkan partisipasi penyusunan anggaran dan keterlibatan kerja para manajer dalam mencapai tujuan organisasi.

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

#### 2. 1. Landasan Teoritis

Penjelasan konsep senjangan anggaran dapat dimulai dari pendekatan *agency theory*. Praktik senjangan anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen (manajemen) dengan *prinsipal* yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendakinya. *Agency theory* menjelaskan fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas atau otoritas untuk membuat keputusan (Anthony dan Govindarajan, 1998). Jika bawahan (*agent*) yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal, akan memungkinkan bawahan memberikan informasi yang dimilikinya untuk membantu kepentingan perusahaan. Namun, sering keinginan atasan tidak sama dengan bawahan sehingga menimbulkan konflik diantara mereka. Hal ini dapat terjadi misalnya, jika dalam melakukan kebijakan pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

Sebaliknya, teoritisi akuntansi berperilaku umumnya berpendapat bahwa partisipasi anggaran akan memotivasi para manajer untuk mengungkapkan informasi pribadi mereka ke dalam anggaran (Schift & Lewin, 1970). Argumen ini didasarkan

pada premis yang menyatakan bahwa partisipasi memungkinkan dilakukannya komunikasi positif antara atasan dan bawahan sehingga dapat mengurangi tekanan untuk menciptakan senjangan anggaran.

Selain faktor partisipasi dalam proses penyusunan anggaran, beberapa penelitian sebelumnya mengidentifikasi bahwa senjangan anggaran dapat terjadi disebabkan oleh faktor-faktor motivasional. Penelitian yang dilakukan Cyert & March (1963) menemukan bahwa manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi untuk menciptakan senjangan anggaran, yaitu untuk melindungi pekerjaan mereka dan untuk melindungi *image* mereka dalam jangka pendek. Sedangkan Kanungo (1982) menyatakan bahwa manajer yang memiliki tingkat keterlibatan kerja yang tinggi mengidentifikasi pekerjaan mereka dan memelihara pekerjaan mereka. Dalam kondisi tingkat keterlibatan kerja yang tinggi itu mereka akan cenderung untuk melakukan senjangan anggaran demi untuk memelihara pekerjaan mereka. Selanjutnya, Morrow (1983) menyatakan bahwa pada saat komitmen organisasi dan keterlibatan kerja dihubungkan, menjadikan tipe-tipe kerja lebih jelas. Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi merasakan adanya sikap positif terhadap organisasinya. Mereka mengidentifikasi keanggotaannya dalam organisasi tertentu dan mencoba untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi tersebut (Porter, *et.al*, 1976).

### **2.1.1. Partisipasi Anggaran**

Anggaran adalah suatu pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam

suatu periode tertentu, yang akan digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut (Hanson, 1966). Schiff dan Lewin (1970), mengemukakan anggaran yang telah disusun mempunyai beberapa peranan; Pertama, anggaran berperan sebagai perencanaan, yaitu berisi ringkasan rencana-rencana keuangan organisasi di masa yang akan datang. Kedua, anggaran berperan sebagai kriteria kinerja, dipakai sebagai sistem pengendalian untuk mengukur kinerja manajerial. Oleh karena itu manajer membutuhkan estimasi yang dapat dipercaya terhadap kondisi perusahaan di masa mendatang. Manajer puncak perlu melibatkan berbagai pihak internal organisasi dalam membuat suatu keputusan apabila dirasakan ada persepsi yang berbeda dalam menilai ketidakpastian, apalagi dalam persaingan bisnis yang semakin ketat memerlukan keputusan yang cepat dan akurat (Kirby *et al.*, 1991).

Partisipasi secara luas pada dasarnya merupakan proses organisasional, dimana para anggota organisasi ikut serta dan mempunyai pengaruh dalam suatu pembuatan keputusan yang berkepentingan dengan mereka. Partisipasi dalam konteks penyusunan anggaran merupakan proses dimana para individu, yang kinerjanya dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan pencapaian anggaran, ikut serta dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan anggaran (Brownell 1982a). Seperti yang dikemukakan Milani (1975), bahwa tingkat keikutsertaan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran non partisipatif. Aspirasi bawahan lebih diperhatikan dalam proses penyusunan anggaran, sehingga lebih memungkinkan bagi bawahan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang menurut mereka dapat dicapai (Brownell dan McInnes, 1986; Dunk 1990)

Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka karyawan akan bersungguh-sungguh dalam tujuan atau standar yang ditetapkan, dan karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena ikut berpartisipasi dalam penyusunannya (Milani, 1975). Kesungguhan dalam mencapai tujuan organisasi oleh para bawahan akan meningkatkan efektifitas organisasi, karena konflik potensial antara tujuan individu dengan tujuan organisasi dapat dikurangi atau bahkan dihilangkan.

Partisipasi penyusunan anggaran terutama dilakukan oleh manajer tingkat menengah yang memegang pusat-pusat pertanggungjawaban dengan menekankan pada keikutsertaan manajer setiap pusat pertanggungjawaban dalam proses penyusunan dan penentuan sasaran anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Dengan diikutkannya manajer dalam penyusunan anggaran, akan menambah informasi bagi atasan mengenai lingkungan yang sedang dan yang akan dihadapi serta membantu menyelesaikan masalah yang berkaitan dengan anggaran (Siegel dan Marconi, 1989). Mereka juga berpendapat, dengan berpartisipasi manajer dalam penyusunan anggaran, akan menimbulkan inisiatif bagi mereka untuk menyumbangkan ide dan informasi, meningkatkan kebersamaan, dan merasa memiliki, sehingga kerjasama diantara anggota dalam mencapai tujuan juga ikut meningkat.

Di samping itu, partisipasi dapat mengurangi tekanan dan kegelisahan para bawahan, karena mereka dapat mengetahui suatu tujuan yang relevan, dapat diterima dan dapat dicapai. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran merupakan suatu cara

efektif untuk menciptakan keselarasan tujuan setiap pusat pertanggungjawaban dengan tujuan perusahaan secara menyeluruh. Sebelumnya Onsi (1973) juga berpendapat bahwa partisipasi akan mengarah pada komunikasi yang positif, karena, dengan partisipasi akan terjadi mekanisme pertukaran informasi, yang dalam hal ini masing-masing bawahan akan memperoleh informasi tentang rencana kerja mereka (Hopwood, 1976).

### **2.1.2. Keterlibatan Kerja**

Keterlibatan kerja didefinisikan sebagai identifikasi psikologis individual terhadap tugas tertentu (Kanungo, 1982). Sebagai pengukuran sikap, keterlibatan kerja ditemukan memiliki hubungan dengan hasil kerja utama seperti misalnya kinerja (Lawler and Hall, 1970), perpindahan kerja (*turnover*) (Blau and Boal, 1987). Keterlibatan kerja dibedakan dengan sikap kepuasan kerja dan komitmen organisasi yang serupa (Mathieu and Farr, 1991, dalam Liou & Bazemore, 1994). Kepuasan kerja juga berkaitan dengan pekerjaan tertentu, yang mengacu pada perasaan emosional dimana seseorang menyukai pekerjaannya. Komitmen organisasi, sebaliknya, mengacu pada kekuatan identifikasi individual atas keterlibatannya dalam organisasi tertentu yang dikarakteristikan oleh keyakinan serta penerimaan tujuan dan nilai organisasi, kemauan untuk menggunakan upayanya demi kepentingan organisasi, serta keinginan untuk mempertahankan keanggotaan dalam organisasi (Mowday *et al.*, 1979).

Penelitian sebelumnya mengenai keterlibatan kerja (Rabinowitz and Hall, 1981, Liou & Bazemore, 1994) telah menguji tiga sumber yang mungkin berpengaruh, yang meliputi: latar belakang dan sosialisasi personal, karakteristik



kerja, serta kombinasi tugas dan faktor-faktor personal. Karena sampel penelitian yang digunakan bervariasi, penelitian sebelumnya cenderung mendukung dampak dari karakteristik kerja (misal, kepuasan kerja, motivasi kerja, partisipasi dalam pengambilan keputusan) pada keterlibatan kerja.

Penelitian terdahulu menemukan korelasi signifikan untuk faktor-faktor personal dengan melihat dampak karakteristik individual pada keterlibatan kerja, seperti tingginya kebutuhan terhadap kekuasaan serta keyakinan dalam etika kerja konvensional (Rabinowitz and Hall, 1981), disamping ditemukannya inkonsistensi korelasi untuk faktor-faktor individual seperti umur, pendidikan, dan pendapatan (Knoop, 1986; Parasuraman and Alutto, 1984, dalam Liou & Bazemore, 1994).

### **2.1.3. Pendekatan Kontinjensi**

Penelitian-penelitian sebelumnya mengindikasikan hasil yang saling bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Sebagian peneliti menyatakan bahwa dengan adanya partisipasi bawahan dalam proses penyusunan anggaran akan mengurangi kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran (Lihat Camman, 1976; Dunk, 1993; Merchant, 1985; Onsi, 1973). Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Sedangkan peneliti lain (Lowe dan Shaw, 1968; Lukka, 1988; Young, 1985) mendapatkan bukti empiris bahwa partisipasi anggaran justru menyebabkan manajer yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran. Oleh karena itu perlu menggunakan pendekatan-pendekatan lain dalam melihat hubungan kedua variabel tersebut. Pendekatan lain tersebut meliputi

penggunaan model keagenan (seperti yang telah dijelaskan sebelumnya) atau dengan menggunakan berbagai faktor kontinjensi sebagai prediktor adanya senjangan anggaran (Govindarajan, 1986).

Pengenalan teori kontinjensi pada bidang teori organisasi telah memberikan kontribusi pada pengembangan akuntansi manajemen terutama dalam menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi prestasi organisasi. Penerapan pendekatan kontinjensi dalam menganalisis dan mendesain sistem pengendalian khususnya dalam bidang sistem akuntansi manajemen telah menarik minat para peneliti. Beberapa penelitian dalam bidang akuntansi manajemen melalui pendekatan kontinjensi bertujuan untuk melihat hubungan antara variabel-variabel kontekstual dengan desain sistem akuntansi manajemen dan untuk mengevaluasi keefektifan hubungan antara dua variabel (misalnya hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial) dengan menggunakan variabel kontekstual sebagai variabel moderating.

#### **2.1.4. *Interaksi antara Komitmen Organisasi dan Partisipasi anggaran terhadap Senjangan Anggaran***

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya. Komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday *et al.*, 1979). Komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada serta tekad dari dalam diri untuk

mengabdikan kepada organisasi (Porter *et al.*, 1974). Wiener (1982) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingannya sendiri. Dalam pandangan ini, individu yang memiliki komitmen tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasinya daripada kepentingan pribadi atau kelompoknya (Pinder, 1984). Komitmen akan membuat organisasi lebih produktif dan *profitable* (Luthans, 1998). Bagi individu dengan komitmen organisasi tinggi, pencapaian tujuan organisasi merupakan hal penting. Sebaliknya, bagi individu atau karyawan dengan komitmen organisasi rendah akan mempunyai perhatian yang rendah pada pencapaian tujuan organisasi, dan cenderung berusaha memenuhi kepentingan pribadi. Komitmen organisasi yang kuat di dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi (Angle dan Perry 1981; Porter *et al.*, 1974) serta akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Porter *et al.*, 1974). Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, dan kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari.

Berkaitan dengan penelitian mengenai komitmen organisasi, Nouri dan Parker (1996) berpendapat bahwa naik atau turunnya senjangan anggaran tergantung pada apakah individu memilih untuk mengejar kepentingan diri sendiri atau justru bekerja untuk kepentingan organisasi. Menurut mereka, komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik dan, partisipasi anggaran membuka peluang bagi

bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka jika komitmen karyawan terhadap organisasi berada pada tingkat yang rendah. Dari hasil penelitian Nouri dan Parker (1996), dapat disimpulkan bahwa tingkat komitmen organisasi seseorang dapat mempengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan senjangan anggaran. Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran. Sebaliknya, bila komitmen bawahan rendah, maka kepentingan pribadinya lebih diutamakan, dan dia dapat melakukan senjangan anggaran agar anggaran mudah dicapai dan pada akhirnya nanti keberhasilan mencapai sasaran anggaran tersebut diharapkan dapat mempertinggi penilaian kinerjanya karena berhasil dalam pencapaian tujuan.

Bawahan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan menggunakan informasi yang mereka dapatkan untuk membuat anggaran menjadi relatif tepat. Sebaliknya, bawahan dengan komitmen organisasi rendah cenderung untuk tidak memberikan informasi khusus yang mereka miliki kepada perusahaan, sehingga akan meningkatkan senjangan anggaran. Dengan adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Sedangkan komitmen organisasi bawahan yang rendah dapat menyebabkan keinginan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran. Nouri dan Parker (1996) berpendapat, hal ini terjadi karena bawahan hanya menempatkan sedikit atau bahkan tidak memiliki keinginan untuk memenuhi pencapaian tujuan organisasi, mereka hanya tertarik dengan kepentingan pribadinya, partisipasi anggaran merupakan kesempatan baginya untuk melakukan senjangan, demi tercapai tujuannya. Luthans (1998) mendukung pernyataan tersebut dan menyatakan bahwa komitmen yang rendah menggambarkan ketidakloyalan individu kepada organisasi.

### **2.1.5. Interaksi Antara Komitmen Organisasi dan Keterlibatan Kerja Terhadap Senjangan Anggaran**

Penelitian ini menggunakan sikap atas komitmen organisasi yang didefinisikan sebagai tingkat identifikasi pekerja dalam suatu organisasi. Nilai-nilai tersebut dikarakteristikan oleh: (1) penerimaan yang kuat terhadap tujuan organisasi, dan (2) kemauan untuk mencurahkan seluruh tenaganya untuk kepentingan organisasi (Porter *et al.*, 1994; Angle & Perry, 1981). Keterlibatan kerja didefinisikan sebagai tingkatan dimana seseorang memandang seberapa penting pekerjaannya (Lawler & Hall, 1970). Islau (1985) dalam Liou & Bazemore, (1994) menemukan bahwa hanya definisi mengenai keterlibatan kerja inilah yang secara empiris independen terhadap berbagai pengukuran lain atas konstruk yang secara konseptual saling tumpang tindih.

Morrow (1983) menyatakan bahwa pada saat terdapat hubungan antara komitmen organisasi dan keterlibatan kerja, kedua hal tersebut tetap merupakan tipe sikap kerja yang berbeda karena acuan yang mereka gunakan. Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi merasakan adanya sikap positif terhadap organisasinya. Mereka mengidentifikasi diri mereka terhadap organisasi tertentu dan mencoba untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi tersebut (Porter *et al.*, 1976). Sebaliknya, manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi mengidentifikasi kerja mereka dan memelihara pekerjaan mereka (Kanungo, 1982).

Manajer yang sangat komit terhadap tujuan dan nilai organisasional akan memiliki tingkat kecenderungan yang rendah untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka memahami pengaruh disfungsional dari adanya senjangan anggaran pada organisasi. Sedangkan bagi para manajer yang kurang komit, yang tidak

meyakini dan/atau tidak menerima tujuan dan nilai organisasi, akan memiliki tingkat kecenderungan yang lebih tinggi untuk menciptakan senjangan anggaran, karena sebagai individu yang ekonomis secara rasional, perilaku tersebut merupakan cerminan untuk lebih mementingkan kepentingan pribadi mereka (Lowe & Shaw, 1968). Lebih jauh, para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan senjangan anggaran, yaitu untuk melindungi pekerjaan mereka dan untuk melindungi *image* mereka dalam jangka pendek (Cyert & March, 1963). Sementara itu, Nouri (1994) menyimpulkan bahwa interaksi antara keterlibatan kerja dengan komitmen organisasi akan mempengaruhi kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Bagi para manajer yang memiliki tingkat keterlibatan kerja yang rendah kurang memiliki kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka tidak mengidentifikasi kerja mereka dan mereka tidak peduli dengan pekerjaan mereka. Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi, maka keterlibatan kerja akan berhubungan dengan menurunnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Sedangkan bagi para manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang rendah, maka keterlibatan kerja akan berhubungan dengan meningkatnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Hasil yang lebih mendalam menyatakan bahwa dua faktor motivasional yaitu komitmen organisasi dan keterlibatan kerja secara bersamaan memiliki nilai interaksi sebesar 16% dari varians dalam kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Dengan demikian komitmen organisasi dan keterlibatan kerja dapat berinteraksi untuk mempengaruhi kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Kedua faktor ini dapat dianggap sebagai elemen penting dalam penelitian senjangan anggaran dan harus dimasukkan dalam penelitian berikutnya.

## 2.2. Penelitian Sebelumnya

Pada bagian ini dapat dijelaskan hasil-hasil penelitian terdahulu yang dilakukan untuk melihat faktor apa saja yang dapat menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

Young (1985), menguji secara empiris pengaruh informasi pribadi terhadap kapabilitas produktif, *risk preference*, dan partisipasi pada senjangan anggaran. Hasilnya menunjukkan bahwa, karena adanya keinginan untuk menghindari risiko, bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran. Semakin tinggi risiko, maka bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan melakukan senjangan anggaran agar dapat meminimalkan risikonya. Temuan ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran (pengaruh positif).

Merchant (1985b), menguji proposisi bahwa partisipasi akan mengurangi tekanan untuk menciptakan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan karena memungkinkan dilakukannya komunikasi positif antara atasan dan bawahan. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa partisipasi anggaran secara negatif berhubungan dengan kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran.

Waller, W.S. (1987), melakukan pengujian efek gabungan terhadap preferensi risiko dan insentif TI (*truth-inducing*) pada senjangan anggaran. Seluruh subyek secara partisipatif men-set anggaran. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa pada saat diajukannya kontrak kompensasi, maka senjangan anggaran menurun untuk subyek yang netral terhadap risiko, tapi tidak untuk subyek yang menghindari risiko. Insentif untuk mengungkap kebenaran yang terdapat dalam kontrak TI hanya efektif di bawah kondisi netralitas risiko.

Chee W. Chow, Jean C. Cooper, & William S. Waller (1988), menginvestigasi beberapa implikasi atas insentif TI terhadap senjangan anggaran. Observasi berulang terhadap kinerja bawahan memungkinkan atasan untuk membuat penilaian akurat yang terus meningkat mengenai kemampuan kinerja mereka. Atasan secara langsung membatasi senjangan anggaran dengan memberikan batasan yang lebih rendah pada standar anggaran yang dapat terus ditingkatkan dalam periode operasi berikutnya. Mereka menemukan bahwa dengan menetapkan alur yang demikian (standar anggaran minimum yang didasarkan pada kinerja aktual sebelumnya) dan dengan menggunakan insentif gaji tetap plus bonus adalah sama efektifnya dengan insentif TI untuk mengurangi senjangan anggaran pada saat dikembangkannya informasi mengenai kemampuan kinerja.

Greenberg *et al.* (1990), menemukan bahwa hanya terdapat *adjusted correlation* sebesar -0,29 antara kedua variabel tersebut. Dalam hal ini partisipasi anggaran berperan secara individual, dimana sedikitnya 10% varians dalam senjangan anggaran tersebut mengarah pada berbagai pendekatan lain. Pendekatan-pendekatan tersebut meliputi penggunaan model keagenan (*agency models*) untuk menciptakan senjangan anggaran (Young, 1985), atau dengan menggunakan berbagai faktor kontinjensi (*contingency factors*) sebagai prediktor adanya senjangan anggaran (Govindarajan, 1986).

Dunk (1993a), menguji apakah partisipasi, tingkat informasi pribadi (*assimetry*), serta tekanan anggaran (*budget emphasis*) secara interaktif berhubungan dengan kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa tingkat *budget emphasis* dan informasi asimetri dapat mempengaruhi bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk



melakukan senjangan anggaran. Dalam hal ini, senjangan anggaran akan rendah apabila partisipasi anggaran, informasi assimetri, dan *budget emphasis* tinggi.

Nouri, H (1994), menguji interaksi antara komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja untuk memprediksi kecenderungan para manajer dalam menciptakan senjangan anggaran. Nouri menemukan bukti bahwa para manajer yang memiliki tingkat keterlibatan kerja yang rendah kurang memiliki kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka tidak mengidentifikasi kerja mereka dan mereka tidak peduli dengan pekerjaan mereka. Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi, keterlibatan kerja akan berhubungan dengan menurunnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Sedangkan bagi para manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang rendah, maka keterlibatan kerja akan berhubungan dengan meningkatnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Model regresi multiplikatif mengindikasikan interaksi negatif yang signifikan antara 2 variabel tersebut dalam dampaknya terhadap kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran.

Nouri, H dan R. J. Parker (1996), menguji pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Disimpulkan bahwa tingkat komitmen organisasi seseorang dapat mempengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan senjangan anggaran. Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran. Sebaliknya, bila komitmen bawahan rendah, maka kepentingan pribadinya lebih diutamakan, dan dia dapat melakukan senjangan anggaran agar anggaran mudah dicapai dan pada akhirnya nanti keberhasilan mencapai sasaran anggaran tersebut diharapkan dapat mempertinggi penilaian kinerjanya karena berhasil dalam pencapaian tujuan.

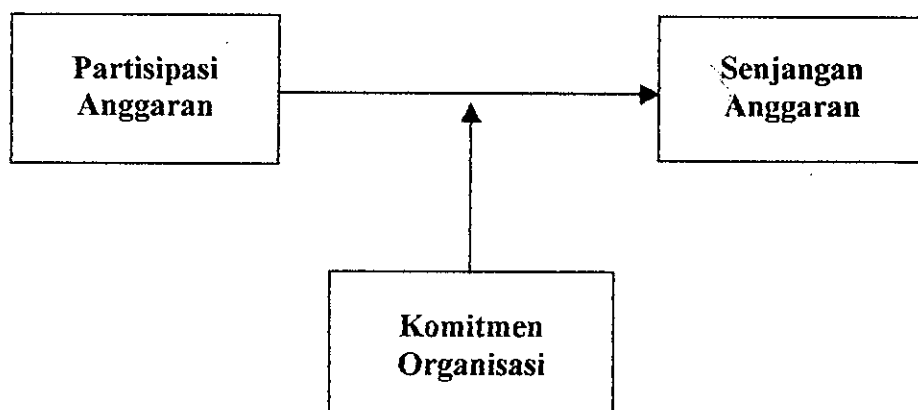
Hasil-hasil penelitian terdahulu, seperti dideskripsikan di muka menunjukkan bahwa kecenderungan manajer dalam menciptakan senjangan anggaran dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor. Hasil penelitian menunjukkan masih adanya inkonsistensi dalam hubungan antar variabel yang menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

### 2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis dan Hipotesis

Berdasarkan landasan teori dan penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji pengaruh komitmen organisasi sebagai variabel *moderating* terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan pengaruh komitmen organisasi sebagai variabel *moderating* terhadap hubungan keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran, selanjutnya dapat dijelaskan dengan model penelitian (gambar 1) sebagai dasar untuk mengajukan hipotesis dalam penelitian ini.

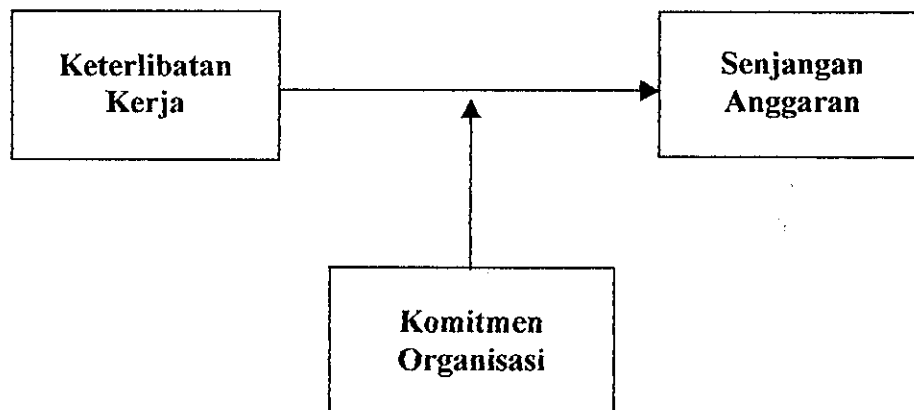
GAMBAR 1

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS PENGARUH KOMITMEN ORGANISASI  
SEBAGAI VARIABEL *MODERATING* TEHADAP HUBUNGAN ANTARA  
PARTISIPASI ANGGARAN DENGAN SENJANGAN ANGGARAN



GAMBAR 2

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS PENGARUH KOMITMEN ORGANISASI  
SEBAGAI VARIABEL *MODERATING* TEHADAP HUBUNGAN ANTARA  
KETERLIBATAN KERJA DENGAN SENJANGAN ANGGARAN



Sesuai dengan gambar (1) dan gambar (2), peneliti mengajukan hipotesis mengenai pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran sebagai berikut:

- H1 : Komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Partisipasi anggaran akan menimbulkan senjangan anggaran apabila manajer memiliki komitmen organisasi rendah, dan akan menurunkan senjangan anggaran apabila manajer mempunyai komitmen organisasi yang tinggi
- H2 : Komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran. Keterlibatan kerja akan menimbulkan senjangan anggaran apabila manajer memiliki komitmen organisasi yang rendah dan akan menurunkan senjangan anggaran apabila manajer memiliki komitmen organisasi yang tinggi.

### BAB III

#### METODE PENELITIAN

##### 3. 1. Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah para manajer fungsional pada perusahaan manufaktur yang ada di kawasan industri Pulau Batam yang secara individual dijadikan sebagai unit analisis, dimana jumlah populasi tidak dapat diketahui secara pasti. Alasan dipilihnya manajer fungsional karena mereka memiliki peran yang besar dalam penggunaan, pengelolaan dan tanggung jawab terhadap anggaran. Sedangkan masa jabatan manajer tersebut dipilih yang telah memegang jabatan minimal selama satu tahun. Persyaratan ini dimaksudkan untuk lebih meyakinkan tentang pengalaman yang dimiliki manajer tersebut dalam menyusun anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Penelitian ini difokuskan pada manajer dari perusahaan manufaktur dengan pertimbangan, bahwa (1) proses penyusunan anggaran pada perusahaan manufaktur relatif lebih kompleks dibandingkan dengan perusahaan jasa perdagangan, (2) pemilihan sampel pada satu jenis industri diharapkan akan mengurangi kemungkinan *industry effect* terhadap data yang dianalisis.

Untuk menentukan sampel, peneliti menggunakan perusahaan-perusahaan manufaktur yang berada pada kawasan industri Pulau Batam yang dimuat dalam *Batam Industrial Zone & Tourist Resort tahun 2000* sebagai rerangka *sampling*. Dari jumlah perusahaan manufaktur yang berada pada kawasan industri Pulau Batam,

peneliti mengambil secara acak 100 perusahaan manufaktur. Masing-masing perusahaan dikirim 3 kuesioner sehingga total kuesioner yang disebarkan berjumlah 300 kuesioner.

### 3. 2. Prosedur Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan cara mengantar langsung kuesioner ke alamat responden, demikian pula pengembaliannya dijemput sendiri ke alamat responden sesuai dengan janji yang ditentukan sebelumnya. Metode ini dilakukan karena perusahaan yang menjadi objek penelitian berada dalam suatu kawasan, disamping itu cara ini dapat meningkatkan *reponse rate*.

Dari 300 kuesioner yang disebarkan, total kuesioner yang kembali berjumlah 76 kuesioner. Setelah melalui proses pengeditan, 5 kuesioner tidak dapat digunakan dalam analisis selanjutnya karena jawaban yang tidak lengkap sehingga data yang layak dianalisis berjumlah 71 kuesioner.

### 3. 3. Operasionalisasi Variabel

#### 3.3.1. Partisipasi anggaran

Partisipasi anggaran didefinisikan sebagai keikutsertaan manajer-manajer pusat pertanggungjawaban dalam hal yang berkaitan dengan penyusunan anggaran (Govindarajan, 1986). Kenis (1979) mendefinisikan partisipasi anggaran sebagai tingkat partisipasi manajer dalam mempersiapkan anggaran dan memiliki pengaruh dalam menentukan pencapaian tujuan anggaran pada pusat pertanggungjawabannya. Dalam partisipasi anggaran, individu mempunyai pengaruh

untuk menyusun target anggaran yang akan dicapai. Untuk mengukur tingkat partisipasi seorang manajer atau bawahan dalam proses penyusunan anggaran, digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Kenis (1979). Terdiri dari lima butir pertanyaan yang mengukur tingkat partisipasi responden dengan nilai dalam skala 1 sampai 7. Skala rendah (1) berarti sangat tidak setuju (skor minimum = 5) dan skala 7 berarti sangat setuju (skor maksimum = 35). Kelima item pertanyaan partisipasi anggaran dapat dilihat pada lampiran.

### **3.3.2. Keterlibatan Kerja**

Keterlibatan kerja didefinisikan sebagai identifikasi psikologis individual terhadap tugas tertentu, diukur dengan menggunakan kuesioner yang dikembangkan oleh Kanungo (1982). Kesepuluh item pertanyaan keterlibatan kerja diukur pada skala 1 sampai 7. Skala 1 menunjukkan sangat tidak setuju (skor minimum = 10) dan skala 7 menunjukkan sangat setuju (skor maksimum = 70). Pengukuran keterlibatan kerja merepresentasikan luasnya, dimana individu secara psikologis mengidentifikasi pekerjaannya, misalnya perasaan bahwa pekerjaannya merepresentasikan inti dari *image* diri mereka sendiri (*Ibid.*).

### **3.3.3. Komitmen Organisasi**

Wiener (1982) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi. Menurut Mowday *et al.* (1979), komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan

yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi. Komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada dalam organisasi serta tekad dari dalam diri untuk mengabdikan kepada organisasi (Porter *et al.*, 1974). Untuk mengukur komitmen organisasi, digunakan 9 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Cook dan Wall (1980). Skala yang digunakan adalah, 1 untuk menunjukkan jawaban sangat tidak setuju (skor minimum = 9) dan 7 berarti sangat setuju (skor maksimum = 63).

#### 3.3.4. *Senjangan Anggaran*

Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young, 1985). Seperti halnya pada keempat variabel di atas, data mengenai variabel senjangan anggaran disajikan dalam bentuk isian daftar pertanyaan yang menggunakan skala likert. Item-item yang dipakai dalam pengukuran senjangan anggaran mengacu pada daftar pertanyaan yang telah digunakan oleh Dunk (1993) yang terdiri dari 6 item pertanyaan. Skala 1 digunakan untuk menunjukkan jawaban sangat tidak setuju (skor minimum = 6) dan skala 7 menunjukkan jawaban sangat setuju (skor maksimum = 42).

Dari istilah di atas maka istilah partisipasi digunakan untuk melihat keikutsertaan seseorang terhadap aktifitas anggaran yang dibuat sedangkan keterlibatan kerja digunakan untuk melihat pandangan dan pengaruh seseorang terhadap kepentingannya dalam pekerjaannya. Komitmen organisasi digunakan untuk melihat sumbangsih seseorang terhadap organisasinya.

### 3. 4. Teknik Analisis

Data penelitian dianalisis dengan alat statistik, yang terdiri atas :

#### 3.4.1. *Satatistik deskriptif*

Untuk memberikan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian (partisipasi, keterlibatan kerja, komitmen organisasi, dan senjangan anggaran), peneliti menggunakan tabel distribusi frekuensi absolut yang menunjukkan angka rata-rata, median, kisaran, dan standar deviasi.

#### 3.4.2. *Uji kualitas data (instrumen)*

Dalam suatu penelitian, data mempunyai kedudukan yang paling tinggi, karena merupakan penggambaran variabel yang diteliti dan berfungsi sebagai alat pembuktian hipotesis. Oleh karena itu benar tidaknya data sangat menentukan kualitas hasil penelitian. Sedangkan benar tidaknya data tergantung dari instrumen yang digunakan dalam pengumpulan data. Instrumen yang baik harus memenuhi dua persyaratan penting yaitu valid dan reliabel. Kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini telah diuji validitas dan reliabilitasnya oleh peneliti sebelumnya. Namun demikian, uji validitas dan reliabilitas tetap dilakukan karena mempertimbangkan perbedaan waktu dan kondisi yang dialami oleh penelitian sekarang dan penelitian sebelumnya.

Validitas merupakan suatu ukuran yang menunjukkan tingkat kevalidan atau kesahihan instrumen. Validitas juga berkenaan dengan seberapa baik suatu konsep dapat didefinisikan oleh suatu ukuran (Hair *et. al.*, 1998). Suatu instrumen dikatakan valid apabila mampu mengukur apa yang diinginkan. Dalam penelitian ini pengujian validitas dilakukan dengan menggunakan analisis faktor yang bertujuan untuk



memastikan bahwa masing-masing pertanyaan terklasifikasikan pada variabel-variabel yang telah ditentukan. Pengujian reliabilitas bertujuan untuk mengetahui konsistensi hasil pengukuran variabel-variabel. Pengukuran yang reliabel akan menunjukkan Instrumen yang sudah dipercaya dan dapat menghasilkan data yang dapat dipercaya pula.

Ada tiga prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur reliabilitas dan validitas data, yaitu: (1) uji konsistensi internal dengan koefisien (*cronbach*) alpha, (2) uji homogenitas data dengan uji korelasi antara skor masing-masing butir dengan skor total, (3) uji validitas konstruk dengan analisis faktor terhadap skor setiap butir dengan *varimax rotation* (lihat Ghazali, 2001)

#### 3.4.3. Uji hipotesis

Sebelum pengujian hipotesis dilakukan, terlebih dahulu perlu dilakukan uji normalitas data. Model regresi yang baik adalah memiliki distribusi data normal atau mendekati normal (Ghozali, 2000). Model regresi yang baik juga harus bebas dari asumsi klasik (*multicollinearity*, *autocorrelation*, dan *heterokedasticity*). Oleh karena itu perlu dilakukan pengujian untuk mendeteksi ada atau tidaknya asumsi klasik tersebut. Jika terdapat asumsi klasik maka perlu dilakukan *treatment* sehingga data yang digunakan dalam pengujian hipotesis bebas dari asumsi klasik. (Gujarati, 1995, Hair, 1998). Karakteristik data seperti itu akan menghasilkan kesimpulan penelitian yang tepat dan objektif.

Untuk menguji hipotesis penelitian ini digunakan metode statistik regresi berganda (*multiple regression*). Model empiris pengujian hipotesis menunjukkan bahwa variabel dependen adalah fungsi dari interaksi dua variabel. Pendekatan ini

diadopsi dari Schoonhoven (1981) yang juga digunakan oleh Chia (1995), seperti pada persamaan (1) untuk memprediksi senjangan anggaran berikut ini:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_{PA} + \beta_2 X_{KO} + \beta_3 X_{PA} X_{KO} + e \dots\dots\dots (1)$$

Dimana : Y = senjangan anggaran

$X_{PA}$  = partisipasi anggaran

$X_{KO}$  = keterlibatan kerja

$X_{PA} X_{KO}$  = interaksi  $X_{PA}$  dan  $X_{KO}$

$\beta_{1-3}$  = koefisien regresi

Senjangan anggaran merupakan variabel dependen diprediksi dipengaruhi oleh variabel-variabel independen, yaitu: partisipasi dan interaksi antara partisipasi dengan komitmen organisasi.

Sedangkan untuk pengujian hipotesis kedua menggunakan persamaan 2 sebagai berikut:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_{KK} + \beta_2 X_{KO} + \beta_3 X_{KK} X_{KO} + e \dots\dots\dots (2)$$

Dimana : Y = senjangan anggaran

$X_{KK}$  = keterlibatan kerja

$X_{KO}$  = komitmen organisasi

$X_{KK} X_{KO}$  = interaksi  $X_{KK}$  dan  $X_{KO}$

$\beta_{1-3}$  = koefisien regresi

Penggunaan pendekatan interaksi bertujuan untuk menjelaskan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh interaksi antara partisipasi anggaran dengan variabel *moderating* komitmen organisasi dan interaksi antara keterlibatan kerja dengan variabel moderating komitmen organisasi. Fokus utama persamaan regresi pada penelitian ini adalah pada signifikan indeks koefisien dan sifat pengaruh

interaksi variabel independen (komitmen organisasi) terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran.

Persamaan dalam regresi berganda ini merupakan cara yang dapat digunakan untuk menguji interaksi (Schoonhoven, 1981). Dalam penelitian ini, pendekatan interaksi bertujuan untuk menerangkan variasi kerja dari dua interaksi variabel independen. Pembuktian matematis oleh Southwood (1978), dan penerapan secara empiris Schoonhoven (1981), dan Govindarajan (1986), menunjukkan efek utama (*main effect*) dari masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen tidak dapat diinterpretasikan. Fokusnya adalah pada signifikansi dan sifat pengaruh interaksi dua variabel independen terhadap variabel dependen yang ada dalam persamaan (1) dan persamaan (2).

Pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen diuji dengan tingkat signifikansi  $p \leq 0,05$ . Jika  $\beta_3$  signifikan dan positif ( $\beta_3 > 0$ ) untuk interaksi komitmen dengan partisipasi dan interaksi komitmen dengan keterlibatan, menunjukkan bahwa hipotesis didukung atau berarti interaksi komitmen organisasi dan partisipasi anggaran akan berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, dan interaksi komitmen organisasi dengan keterlibatan akan berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.. Jika  $\beta_3$  signifikan dan negatif ( $\beta_3 < 0$ ) untuk interaksi komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran dan interaksi komitmen dengan keterlibatan, menunjukkan bahwa hipotesis didukung atau berarti interaksi komitmen organisasi dan partisipasi anggaran akan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran, dan interaksi komitmen organisasi dengan keterlibatan akan berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

Sedangkan untuk mengetahui adanya *nonmonotonic* dari dua independen variabel ( $X_{PA}$ ,  $X_{KO}$  dan  $X_{KK}$ ,  $X_{KO}$ ) terhadap variabel dependen ( $Y$ ), diuji dengan meneliti *partial derivative* dari persamaan (1) dan persamaan (2) (Schoonhoven, 1981). Jika hasil turunan parsial (*partial derivative*) dari senjangan terhadap partisipasi dan keterlibatan ( $\delta Y/\delta X_{PA}$  dan  $\delta Y/\delta X_{KO}$ ) memberikan nilai positif dan negatif yang berada pada kisaran nilai *variabel moderating*, maka hal ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja ( $X_{PA}$  dan  $X_{KK}$ ) akan memiliki pengaruh *non-monotonic* terhadap senjangan anggaran ( $Y$ ). Dengan kata lain, variabel *moderating* mempengaruhi hubungan variabel tersebut. Sedangkan apabila hasil ( $\delta Y/\delta X_{PA}$  dan  $\delta Y/\delta X_{KK}$ ) tidak memotong atau tidak mengubah arah kisaran variabel *moderating*, maka hubungan antara partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran memiliki efek *monotonic*. Dengan kata lain, hubungan antara partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran tidak dipengaruhi oleh variabel *moderating*. Langkah-langkah yang harus dilakukan untuk menguji sifat dan arah hubungan antara partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran adalah sebagai berikut:

1. Membuat turunan parsial persamaan regresi (1)

$$\delta Y/\delta X_{PA} = b_1 + b_3 X_{KO} \dots\dots\dots (3)$$

Turunan parsial dari persamaan regresi (2):

$$\delta Y/\delta X_{KK} = b_1 + b_3 X_{KO} \dots\dots\dots (4)$$

2. Menentukan nilai titik infleksi (*inflection point*). Pada posisi ini, variabel kontijensi tidak mempunyai pengaruh *moderating* terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Pada sumbu  $Y$  : nilai *inflection point* :  $b_1$

Pada sumbu X : nilai *inflection point* :  $-b_1 / b_3$

Begitu juga tidak mempunyai pengaruh moderating terhadap hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran;

Pada sumbu Y : nilai *inflection point* :  $b_1$

Pada sumbu X : nilai *inflection point* :  $-b_1 / b_3$

3. Menghubungkan titik-titik yang ada di sumbu Y dan sumbu X dalam bentuk garis lurus (kurva).

## BAB IV

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Dalam bab ini akan dibahas analisis data yang terdiri dari statistik deskriptif variabel penelitian, uji kualitas data, uji normalitas data, uji asumsi klasik dan uji hipotesis.

#### 4. 1. Statistik Deskriptif

Tabel 4.1. menggambarkan statistik deskriptif variabel-variabel penelitian yang terdiri dari partisipasi, keterlibatan kerja, komitmen organisasi sebagai variabel independen dan senjangan anggaran sebagai variabel dependen.

TABEL 4.1

STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Rata-rata	Deviasi Standar	Nilai Tengah
Senjangan Anggaran (Y)	6 - 42	11 - 40	31,83	5,38	24
Partisipasi ( $X_{PA}$ )	5 - 35	10 - 35	25,07	7,70	20
Keterlibatan Kerja ( $X_{KK}$ )	10 - 70	28 - 61	47,44	8,01	40
Komitmen Organisasi ( $X_{KO}$ )	9 - 63	19 - 59	44,34	7,29	36

Sumber: data primer diolah, 2002

Berdasarkan tabel di atas terlihat statistik deskriptif untuk variabel senjangan anggaran hasil jawaban responden dari 6 butir pertanyaan Dunk (1993), menunjukkan jawaban responden berkisar antara 11 dan 40, sedangkan kisaran teoritis berkisar 6 dan 42. Nilai rata-rata jawaban adalah 31,83 yang berarti lebih

tinggi dari nilai titik tengah, dengan demikian dapat dikatakan bahwa tingkat senjangan dalam penelitian ini cukup tinggi.

Hasil pengukuran variabel partisipasi dengan menggunakan instrumen Kenis (1979), yang terdiri dari 5 butir pertanyaan dengan 7 poin skala likert, menunjukkan bahwa kisaran aktual adalah 10 dan 35 dengan rata-rata 25,07. Kisaran teoritis untuk skor partisipasi adalah 5 sampai 35 dengan titik tengah 20. Hasil skor tersebut menunjukkan bahwa nilai rata-rata skor lebih tinggi daripada titik tengah skor yang mungkin, sehingga dapat dikatakan bahwa responden dalam penelitian ini mempunyai tingkat partisipasi yang tinggi.

Tabel 4.1 menunjukkan bahwa variabel keterlibatan kerja yang diukur dengan menggunakan instrumen Kanungo (1982) mempunyai kisaran aktual skor jawaban responden 28 sampai 61 sedangkan kisaran teoritisnya antara 10 sampai 70. Skor rata-ratanya adalah 47,44 lebih tinggi dari skor titik tengah 40. Ini berarti bahwa tingkat keterlibatan kerja responden cukup tinggi.

Pengukuran variabel komitmen organisasi menggunakan instrumen Cook dan Wall (1980) terdiri dari 9 item pertanyaan dengan skala 1 sampai 7. Dari 9 item pertanyaan dalam instrumen ini, pertanyaan  $X_{32}$ ,  $X_{33}$  dan  $X_{38}$  merupakan pertanyaan yang mempunyai skor jawaban yang terbalik (*reserved score item*). Dalam mengedit data skor jawaban pertanyaan ini terlebih dahulu dibalikkan, baru kemudian dihitung total skornya. Skor jawaban responden berkisar antara 19 sampai 59 dengan kisaran teoritis 9 sampai 63. Rata-rata jawaban responden penelitian ini adalah 44,34 yang lebih tinggi daripada skor titik tengah 36, yang berarti bahwa komitmen organisasi responden cukup tinggi.

#### 4.2. Uji Kualitas Data

Menurut Hair et al. (1998) dan Huck dan Cormier (1996) (dalam Supomo dan Indriantoro, 1998), kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari instrumen, adalahh (1) uji konsistensi internal dengan uji statistik *Cronbach's Alpha*, (2) uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing item dengan skor total, dan (3) uji validitas konstruk dengan analisis faktor terhadap skor setiap item dengan *varimax Rotation* (lihat juga Ghozali, 2001). Hasil pengujian reliabilitas dan validitas data dirangkum dalam tabel 4.2 serikut:

TABEL 4.2

#### HASIL UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Pearson Correlations</i>	<i>Kaiser's MSA</i>	<i>Factor Loading</i>
Senjangan Anggaran (Y)	0,83	0,63 - 0,79**	0,77	0,60-0,87
Partisipasi (X <sub>1</sub> )	0,96	0,92 - 0,95**	0,90	0,92-0,95
Keterlibatan Kerja (X <sub>2</sub> )	0,93	0,44 - 0,66**	0,89	0,59-0,92
Komitmen Organisasi (X <sub>3</sub> )	0,70	0,32 - 0,74**	0,70	0,63-0,90

Sumber: data primer diolah, 2002

Tabel 4.2 menunjukkan tingkat konsistensi dan akurasi yang cukup baik. Pada uji konsistensi internal koefisien *Cronbach's Alpha* menunjukkan tidak ada koefisien yang kurang dari nilai batas minimal 0,70 (Hair et al. 1998). Sedangkan pada pengujian validitas dengan uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing item dengan skor total (*Pearson Correlations*) menunjukkan korelasi yang positif dan signifikan pada tingkat 0,01 (lihat lampiran). Selanjutnya



pada pengujian validitas dengan analisis faktor yang dimaksudkan untuk memastikan bahwa masing masing pertanyaan terklarifikasi pada variabel-variabel yang telah ditentukan (*construct validity*). Uji analisis faktor ini dilakukan terhadap nilai setiap variabel dengan *varimax rotation*, nilai *Kaiser's MSA* yang disyaratkan agar data yang terkumpul dapat dilakukan analisis faktor adalah diatas 0,50 dan hal ini juga akan menunjukkan *construct validity* dari masing-masing variabel ( Kaiser dan Rice dalam Riyadi 2000). Hasil pengujian analisis faktor menunjukkan nilai diaatas 0,50 yang berarti validitas pada masing-masing variabel cukup valid. Sedangkan *loading factor* masing-masing varabel cukup memadai, dengan batas penerimaan 0,40 (Hair et al., 1998)

#### 4.3. Uji Asumsi Klasik

##### 4.3.1. Uji multikolinearitas

Multikolinearitas merupakan masalah yang timbul karena adanya hubungan linier diantara variabel bebas yang ditunjukkan oleh adanya derajat koliniearitas yang tinggi. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel bebas. Untuk mendeteksi apakah pada model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas dilakukan uji multikolinearitas. Multikolinearitas ini dapat dideteksi dengan melihat (1) nilai *R square* yang dihasilkan oleh suatu model regresi sangat tinggi, tetapi secara individual variabel-variabel bebas banyak yang tidak signifikan mempengaruhi variabel terikat, (2) nilai *variance inflation factor (VIF)*, suatu model regresi bebas dari masalah multikol apabila mempunyai nilai VIF di sekitar angka 1 mempunyai angka *tolerance* mendekati 1, (3) menganalisis matrik korelasi variabel-variabel bebas. Jika diantara variabel bebas terdapat korelasi yang cukup tinggi (di atas 0,90), ini mengindikasikan adanya multikolincaritas.

Berdasarkan pada output SPSS hasil uji multikolenieritas (lihat lampiran) diketahui bahwa dalam *model summary*,  $R^2$  cukup rendah sebesar 0,416 (41,6%) untuk persamaan (1) dan 0,343 (34,3%) untuk persamaa (2) berarti model regresi yang digunakan tidak mengindikasikan terjadinya multikolinearitas. Nilai VIF untuk ketiga variabel dependen partisipasi dan komitmen organisasi mempunyai angka VIF sekitar 1 (partisipasi 1,039, dan komitmen organisasi 1,106 untuk persamaan (1)) dan nilai *tolerance*-nya mendekati 1. Nilai VIF untuk variabel independen persamaan (2) (keterlibatan kerja 1,077 dan komitmen organisasi 1,077) dan nilai *tolerance*-nya mendekati 1. Ini berarti bahwa variabel independen dalam persamaan (1) dan (2) tidak memiliki gejala multikolinearitas dengan variabel lain. Berdasarkan analisis matrik korelasi antar variabel-variabel independen menunjukkan bahwa koefisien antar varabel sangat lemah, seperti yang ditunjukkan oleh variabel keterlibatan kerja dengan komitmen organisasi 0,267 (26,7%) dan variabel partisipasi dengan komitmen organisasi sebesar 0,194 (19,4%), dengan demikian dapat dikatakan bahwa model tersebut bebas dari problem multikolinearitas.

#### 4.3.2. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas dimaksudkan untuk mengetahui apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pangamatan yang lain. Jika varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain berbeda maka disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik harus terbebas dari heteroskedastisitas atau dengan kata lain harus homokedastisitas yaitu varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain adalah tetap.

Untuk menentukan ada atau tidaknya heteroskedastisitas dalam penelitian ini dilakukan dengan cara melihat grafik *scatterplot* antara nilai prediksi variabel dependen (*ZPRED*) dengan residualnya (*SRESID*). Dasar analisisnya: (1) jika ada pola tertentu, seperti titik-titik yang ada membentuk pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar kemudian menyempit) maka mengindikasikan telah terjadi heteroskedastisitas. (2) jika tidak ada pola yang jelas serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi heteroskedastisitas.

Berdasarkan grafik *scatterplot* antara *SRESID* dan *ZPRED* (lihat Lampiran) di mana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi dan X adalah residual (Y prediksi dengan Y sesungguhnya) yang memperlihatkan titik-titik menyebar secara acak, tidak membentuk sebuah pola tertentu yang jelas serta tersebar baik di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y. Dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi layak digunakan untuk memprediksi senjangan anggaran berdasarkan masukan ketiga variabel independen (partisipasi, keterlibatan kerja dan komitmen organisasi)

#### 4.3.3. Uji Normalitas

Untuk mengetahui apakah dalam model regresi, variabel dependen dan variabel independen keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak, dapat dilakukan dengan uji normalitas. Model regresi yang baik adalah memiliki distribusi data normal atau mendekati normal. Untuk menguji apakah distribusi data normal atau tidak dalam penelitian ini dilakukan dengan analisis grafik. Analisis grafik untuk menguji normalitas data adalah dengan melihat histogram yang membandingkan antara data observasi dengan distribusi yang mendekati distribusi normal atau dengan

melihat *normal probability plot* yang membandingkan distribusi kumulatif dari data sesungguhnya dengan distribusi kumulatif dari distribusi normal. Dasar pengambilan keputusan melalui analisis ini adalah jika data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau garis histogramnya maka kondisi ini menunjukkan pola distribusi normal yang berarti bahwa model regresi memenuhi asumsi normalitas.

Dari tampilan grafik histogram maupun grafik normal plot (lihat lampiran) dapat disimpulkan bahwa grafik histogram memberikan pola distribusi yang mendekati normal, sedangkan pada grafik normal plot terlihat titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal. Ini berarti model regresi ini layak digunakan untuk memprediksi senjangan anggaran berdasarkan masukan dari variabel independen karena sudah memenuhi asumsi normalitas.

#### **4.3.4. Uji Hipotesis**

##### **4.3.4.1. Pengujian hipotesis 1**

Hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini ada 2, yaitu pertama untuk melihat apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Hipotesis kedua dilakukan dengan mengamati pengaruh initeraksi antara komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran. Kedua hipotesis ini diuji dengan menggunakan regresi berganda dan kemudian dilanjutkan dengan menggunakan turunan parsial (*partial dervative*) hasil regresi yang diperoleh untuk mengetahui arah interaksi dan efek *nonmonotonic*.

Pengujian hipotesis pertama dilakukan dengan persamaan regresi, yaitu untuk melihat pengaruh interaksi komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, dengan menggunakan persamaan (1):

$$Y = a + b_1X_{PA} + b_2X_{KO} + b_3X_{PA}X_{KO}$$

Dimana, Y = senjangan anggaran  
 $X_{PA}$  = partisipasi anggaran  
 $X_{KO}$  = komitmen organisasi  
 $X_{PA}X_{KO}$  = interaksi  $X_{PA}$  dan  $X_{KO}$   
 $b_{1-3}$  = koefisien regresi

TABEL 4.3.

HASIL REGRESI HIPOTESIS PERTAMA (PERSAMAAN 1): PENGARUH KOMITMEN ORGANISASI TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI ANGGARAN DAN SENJANGAN ANGGARAN

Variabel	Nilai Koefisien	Beta	Standard Error	t-value	p-value
Konstanta	-24,354	$b_0$	11,140	-2,186	0,032
Partisipasi Anggaran ( $X_{PA}$ )	1,628	$b_1$	0,423	3,844	0,000
Komitmen Organisasi ( $X_{KO}$ )	1,121	$b_2$	0,252	4,449	0,000
Interaksi $X_{PA}$ dengan $X_{KO}$	-0,0306	$b_3$	0,009	-3,246	0,002
$R^2 = 49,5 \%$		$F = 21,921$	$p = 0,000$	$n = 71$	

Sumber: data primer diolah, 2002

Hasil analisis regresi pada hipotesis pertama ini menunjukkan bahwa koefisien interaksi  $b_3$  yaitu interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran signifikan. Hal ini berarti interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran secara signifikan mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran dengan koefisien regresi sebesar -0,0306 pada tingkat signifikansi  $p$  sebesar 0,002 ( $p < 0,05$ ). Nilai  $F$  sebesar 21,921 dengan signifikansi sebesar  $p = 0,000$ .

Selanjutnya untuk memperjelas sifat dan arah masing-masing variabel, dilakukan perhitungan matematis derivasi parsialnya yang hasilnya disajikan dalam bentuk grafik. Tujuannya adalah untuk mengetahui apakah pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran akan konstan sepanjang garis komitmen organisasi. Apabila konstan, maka akan memperlihatkan hubungan *monotonic*, sebaliknya apabila tidak konstan, maka akan memperlihatkan hubungan *nonmonotonic*.

Persamaan regresi dari hasil pengujian pertama adalah:

$$Y = -24,354 + 1,628X_{PA} + 1,121X_{KO} - 0,031X_{PA}X_{KO}$$

Persamaan derivasi parsialnya adalah:

$$\partial Y / \partial X_1 = 1,628 - 0,031X_{KO}$$

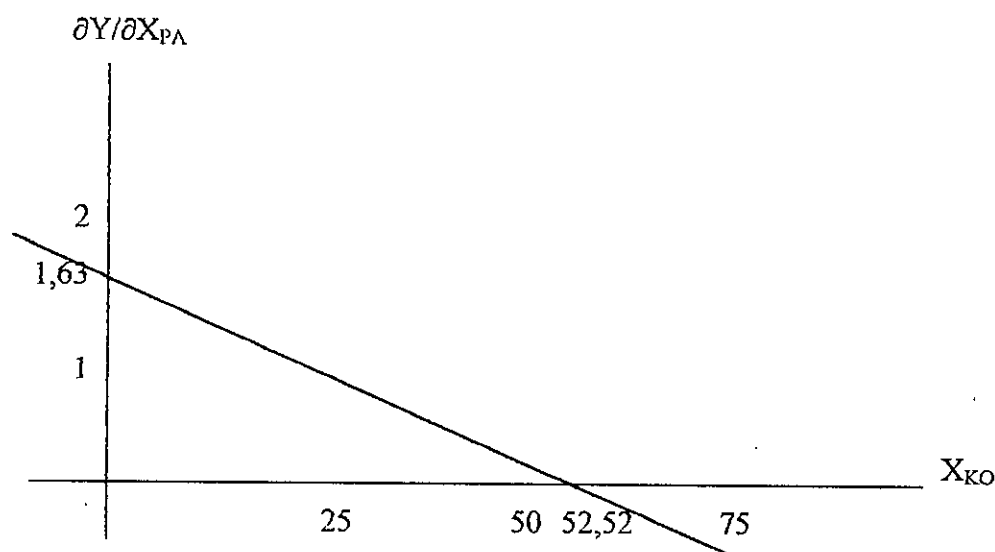
$$\text{untuk } X_{KO} = 0, \text{ maka } \partial Y / \partial X_{PA} = 1,63$$

$$\text{untuk } \partial Y / \partial X_{PA} = 0, X_{KO} = 52,52$$

Selanjutnya dapat dijelaskan dengan menggunakan gambar berikut

GAMBAR 4.1

PENGARUH KOMITMEN ORGANISASI TERHADAP HUBUNGAN ANTARA  
PARTISIPASI ANGGARAN DENGAN SENJANGAN ANGGARAN



Dari perhitungan di atas diketahui bahwa titik yang memotong sumbu Y ( $\partial Y/\partial X_{PA}$ ) adalah 1,63, sedangkan titik yang memotong sumbu X ( $X_{KO}$ ) adalah 52,52 yang selanjutnya disebut titik infleksi (*inflection point*). Gambar 4.1 yang merefleksikan hasil perhitungan di atas memperjelas arah dan efek *nonmonotonic* dari masing-masing variabel.

Sumbu vertikal ( $\partial Y/\partial X_{PA}$ ) menunjukkan pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran (Y) dan sumbu horizontal menunjukkan kisaran dari komitmen organisasi. Kurva (slop) garis menunjukkan perubahan senjangan anggaran yang disebabkan oleh adanya perubahan dalam komitmen organisasi melalui kisaran yang ada pada variabel partisipasi anggaran. Dari hasil gambar 4.1 diatas dapat diartikan bahwa peningkatan komitmen organisasi akan menyebabkan penurunan terjadinya senjangan anggaran bagi individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Sebaliknya penurunan komitmen organisasi dapat berakibat pada terjadinya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Dengan demikian hipotesis pertama yang menyatakan bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, partisipasi anggaran akan menimbulkan senjangan anggaran apabila manajer mempunyai komitmen organisasi yang rendah dan akan menurunkan senjangan anggaran apabila manajer memiliki komitmen organisasi yang tinggi dapat diterima.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Nouri & Parker (1996) yang menyatakan bahwa interaksi antara variabel komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran akan menurunkan kecenderungan manajer dalam menciptakan senjangan anggaran. Hal ini mungkin disebabkan karena manajer yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi memiliki dorongan dari dalam dirinya

untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi. Komitmen yang tinggi menjadikan manajer peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik. Partisipasi anggaran membuka peluang bagi manajer untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka jika komitmen manajer terhadap organisasi berada pada tingkat yang rendah.

#### 4.3.4.2. Pengujian Hipotesis Kedua

Hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah untuk melihat pengaruh interaksi antara variabel komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran. Tabel 4.3. berikut merupakan gambaran hasil regresi hipotesis kedua.

Tabel 4.4

HASIL REGRESI HIPOTESIS KEDUA (PERSAMAAN 2): PENGARUH KOMITMEN ORGANISASI TERHADAP HUBUNGAN ANTARA KETERLIBATAN KERJA DAN SENJANGAN ANGGARAN

Variabel	Nilai Koefisien	Beta	Standard Error	t-value	p-value
Konstanta	-39,549	$b_0$	17,184	-2,302	0,024
Keterlibatan Kerja ( $X_{KK}$ )	1,217	$b_1$	0,367	3,316	0,001
Komitmen Organisasi ( $X_{KO}$ )	1,454	$b_2$	0,398	3,651	0,001
Interaksi $X_{KK}$ dengan $X_{KO}$	-0,024	$b_3$	0,008	-2,863	0,006
$R^2 = 41,5 \%$		$F = 15,829$	$p = 0,000$	$n = 71$	

Sumber: data primer diolah, 20002

Hasil analisis regresi pada hipotesis kedua ini menunjukkan bahwa koefisien interaksi  $b_3$  yaitu interaksi antara komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja signifikan. Hal ini berarti interaksi antar komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja secara signifikan mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran dengan



koefisien regresi sebesar -0,024 pada tingkat signifikasi  $p$  sebesar 0,008 ( $p < 0,05$ ).

Nilai F sebesar 15,829 dengan signifikansi sebesar  $p = 0,000$ .

Selanjutnya untuk memperjelas sifat dan arah masing-masing variabel, dilakukan perhitungan matematis derivasi parsialnya yang hasilnya disajikan dalam bentuk grafik. Tujuannya adalah untuk mengetahui apakah pengaruh keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran akan konstan sepanjang garis variabel komitmen organisasi. Apabila konstan, maka akan memperlihatkan hubungan *monotonic*, sedangkan apabila tidak konstan, maka akan memperlihatkan hubungan *nonmonotonic*.

Persamaan regresi hasil pengujian hipotesis kedua adalah sebagai berikut:

$$Y = -39,549 + 1,217X_{KK} + 1,454X_{KO} - 0,024X_{KK}X_{KO}$$

Persamaan derivasi parsialnya adalah:

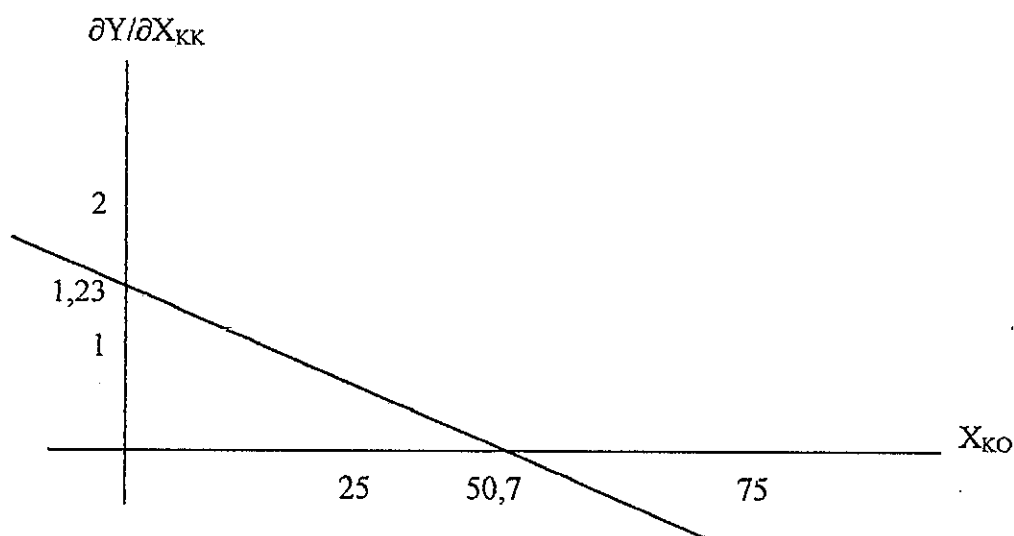
$$\partial Y / \partial X_{KK} = 1,217 - 0,024X_{KO}$$

untuk  $X_{KO} = 0$ , maka  $\partial Y / \partial X_{KK} = 1,23$

untuk  $\partial Y / \partial X_{KK} = 0$ ,  $X_{KO} = 50,7$

GAMBAR 4.2

PENGARUH KOMITMEN ORGANISASI TERHADAP HUBUNGAN ANTARA KETERLIBATAN KERJA DENGAN SENJANGAN ANGGARAN.



Dari perhitungan di atas diketahui bahwa titik yang memotong sumbu Y ( $\partial Y/\partial X_{KK}$ ) adalah 1,23, sedangkan titik yang memotong sumbu X ( $X_{KO}$ ) adalah 50,7 yang selanjutnya disebut titik infleksi (*inflection point*). Gambar 4.2 yang merefleksikan hasil perhitungan di atas memperjelas arah dan efek *nonmonotonic* dari masing-masing variabel.

Sumbu vertikal ( $\partial Y/\partial X_{KK}$ ) menunjukkan pengaruh keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran (Y) dan sumbu horizontal menunjukkan kisaran dari komitmen organisasi. Kurva (*slope*) garis menunjukkan perubahan senjangan anggaran yang disebabkan oleh adanya perubahan dalam komitmen organisasi melalui kisaran yang ada pada variabel keterlibatan kerja. Dari gambar diatas dapat diartikan bahwa peningkatan komitmen organisasi akan menyebabkan penurunan terjadinya senjangan anggaran bagi individu yang memiliki keterlibatan kerja yang tinggi. Dengan demikian hipotesis kedua yang menyatakan bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran., keterlibatan kerja akan menimbulkan senjangan anggaran apabila manajer memiliki komitmen organisasi yang rendah dan akan menurunkan senjangan anggaran apabila manajer memiliki komitmen organisasi yang tinggi dapat diterima.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Nouri (1994) yang menemukan bahwa interaksi antara keterlibatan kerja dengan komitmen organisasi akan mempengaruhi kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Bagi para manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi, maka keterlibatan kerja akan berhubungan dengan menurunnya

kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Sedangkan bagi manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang rendah maka keterlibatan kerja akan berhubungan dengan meningkatnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran.

Lebih jauh, seperti yang dikemukakan oleh Cyert & March (1963), manajer yang memiliki tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi untuk menciptakan senjangan anggaran, yaitu untuk melindungi pekerjaan mereka dan untuk melindungi *image* mereka karena sebagai individu yang ekonomis secara rasional, perilaku tersebut merupakan cerminan untuk lebih mementingkan pribadi mereka. Namun dengan tingkat komitmen organisasi yang tinggi, keterlibatan kerja manajer akan mempengaruhi kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Manajer yang sangat komit terhadap tujuan dan nilai organisasi akan memiliki tingkat kecenderungan yang rendah untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka memahami pengaruh disfungsional dari adanya senjangan anggaran pada organisasi.

Secara keseluruhan, temuan penelitian ini juga mendukung hasil penelitian Mowday *et.al*, (1979) yang menyatakan bahwa komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan tujuan organisasi yang ingin dicapai. Komitmen yang kuat dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi (Angle dan Perry, 1981; Porter *et.al*, 1974). Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Porter *et.al*, 1974),

yang dalam hal ini kepentingan organisasi adalah tidak dilakukannya tindakan-tindakan yang merugikan organisasi dalam bentuk terjadinya senjangan anggaran.

Penelitian ini juga mendukung penelitian Wiener (1982) yang mengatakan bahwa komitmen organisasi akan mendorong individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingannya sendiri. Dalam pandangan ini, individu yang memiliki komitmen yang tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasinya daripada kepentingan pribadi atau kelompoknya (Pinder, 1984). Hasil penelitian ini membuktikan bahwa komitmen organisasi yang tinggi dapat menurunkan kecenderungan manajer atau individu-individu untuk melakukan tindakan-tindakan yang merugikan kepentingan organisasi dengan cara melakukan senjangan anggaran. Senjangan anggaran akan menjadikan perusahaan tidak produktif dan *profitable*. Namun, dengan komitmen organisasi yang tinggi akan membuat organisasi lebih produktif dan *profitable* seperti yang dikatakan oleh Luthans (1998).

## BAB V

### PENUTUP

#### 5.1. Simpulan

Penelitian ini mempunyai dua tujuan utama yaitu, pertama untuk menguji apakah peningkatan komitmen organisasi akan menurunkan kecenderungan individu untuk menciptakan senjangan anggaran ketika dia berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Kedua, untuk mengetahui apakah komitmen organisasi akan mempengaruhi keinginan individu untuk menciptakan senjangan anggaran apabila individu itu memiliki keterlibatan kerja yang tinggi. Disamping itu penelitian ini juga bertujuan untuk mengetahui variabel manakah yang lebih mempengaruhi manajer dalam menciptakan senjangan anggaran.

Dari hasil pengujian pada bab 4, penelitian ini menemukan adanya pengaruh yang signifikan pada interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Hasil analisis regresi pada hipotesis pertama menunjukkan bahwa koefisien interaksi  $b_3$  (pada persamaan regresi 1) menunjukkan nilai -0,031 pada tingkat signifikansi  $p$  sebesar 0,002 ( $p < 0,05$ ) nilai  $F$  sebesar 21,92 dengan signifikansi pada  $p = 0,000$ .

Untuk memperjelas sifat dan arah masing-masing variabel dilakukan perhitungan matematis *partial derivative*, yang kemudian hasilnya disajikan dalam bentuk grafik. Dari grafik yang diperoleh dari pengujian *nonmonotonic*, dapat menunjukkan arah yang sesuai dengan hipotesis yang peneliti ajukan, yaitu semakin besar komitmen organisasi akan menyebabkan semakin menurunnya kecenderungan

individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran.

Pengujian hipotesis kedua menemukan adanya pengaruh yang signifikan pada interaksi antara komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran. Hasil analisis regresi pada hipotesis kedua menunjukkan bahwa koefisien interaksi  $b_3$  (pada persamaan regresi 2) menunjukkan nilai -0,024 pada tingkat signifikansi  $p$  sebesar 0,006 ( $p < 0,05$ ) nilai  $F$  sebesar 15,829 dengan signifikansi pada  $p = 0,000$ .

Selanjutnya, dilakukan perhitungan matematis *partial derivative* dan hasilnya disajikan dalam bentuk grafik. Dari grafik yang diperoleh dari pengujian *nonmonotonic*, dapat menunjukkan arah yang sesuai dengan hipotesis yang peneliti ajukan, yaitu semakin besar komitmen organisasi akan menyebabkan semakin menurunnya kecenderungan individu yang memiliki keterlibatan kerja yang tinggi untuk melakukan senjangan anggaran.

Dengan membuat perbandingan hasil pengujian hipotesis pertama dan kedua dari penelitian ini dan membandingkan kedua grafik pengujian *nonmonotonic* yang disajikan, dapat disimpulkan bahwa besarnya pengaruh interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran dalam menurunkan kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran (persamaan 1), cenderung sama dengan pengaruh interaksi antara komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja (persamaan 2). Hal ini ditunjukkan oleh nilai *inflection point* yang berbeda relatif kecil antara persamaan (1) yang berada pada titik 52,52 sedangkan titik infleksi persamaan (2) berada pada titik 50,70 dan dengan *slope* yang sama yaitu menunjukkan sifat hubungan yang negatif. Semakin tinggi tingkat komitmen organisasi maka semakin

berpengaruh secara negatif hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran. Yang berarti bahwa semakin tinggi komitmen organisasi maka semakin menurunkan kecenderungan manajer yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk menciptakan senjangan anggaran. Demikian juga untuk keterlibatan kerja manajer, semakin tinggi komitmen organisasi maka keterlibatan kerja manajer akan menurunkan kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran.

Secara keseluruhan, temuan penelitian ini menunjukkan bahwa manajemen atas mampu menurunkan kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran dengan penekanan pada komitmen organisasi para manajer.

## 5.2. Keterbatasan

Peneliti menyadari adanya beberapa keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian, diantaranya masih diperlukan penelitian pada aspek yang sama untuk mengetahui konsistensi hasil penelitian ini, karena setelah dilakukan analisis faktor ada satu variabel yaitu komitmen organisasi yang memiliki lebih dari satu faktor (tiga faktor). Kondisi ini tidak diantisipasi sebelumnya oleh peneliti dan tidak dikaji secara mendalam dalam penelitian ini. Oleh karena itu hendaknya dipertimbangkan untuk peneliti mendatang. Disamping itu data yang digunakan untuk pengujian hipotesis adalah data yang *unstandardized*, kemungkinan hasilnya akan berbeda apabila menggunakan data yang *standardized*.

Keterbatasan lainnya adalah sampel yang digunakan dalam penelitian ini berasal dari perusahaan manufaktur yang berada di suatu kawasan industri sehingga membatasi kemampuan generalisasi hasil penelitian. Disamping itu sampel yang

digunakan hanya dari perusahaan manufaktur saja yang mungkin saja hasilnya berbeda jika menggunakan sampel dari perusahaan non manufaktur seperti perusahaan jasa atau organisasi publik. Hal ini perlu dilakukan untuk generalisasi hasil penelitian.

### 5.3. Implikasi

Temuan penelitian ini kiranya dapat dipertimbangkan oleh praktisi maupun akademisi sebagai masukan yang penting karena bagaimanapun senjangan anggaran yang tinggi akan menciptakan disifungsional pada organisasi yang bersangkutan. Oleh karena itu senjangan anggaran harus dikontrol atau diprediksi secara dini agar dapat meningkatkan efektifitas anggaran perusahaan terutama dalam aktifitas perencanaan dan pengendalian.

Temuan dalam penelitian ini memiliki implikasi praktek yang penting karena menyatakan bagaimana senjangan anggaran dapat dikendalikan. Perusahaan yang mempertimbangkan senjangan anggaran harus menerapkan kebijakan yang dapat meningkatkan komitmen para manajer terhadap tujuan dan nilai perusahaan karena kesetiaan dan loyalitas pada suatu perusahaan akan mengurangi kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Proses pembentukan nilai dapat dilakukan melalui berbagai aturan, riwayat, mitos, legenda dan metafora (Peters & Water, 1982, dalam Nouri, 1994)

Implikasi praktek lain dari temuan penelitian ini adalah bagaimana anggaran departemental harus disesuaikan oleh manajer senior sebagaimana yang dinyatakan oleh Hopwood (1974), yaitu bahwa manajer senior menyusun anggaran departemental tergantung kepada estimasi dari berbagai elemen aspirasional dalam



setiap keputusannya. Hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa jika penyusunan itu tidak dihindarkan maka anggaran dari para manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang rendah harus lebih disesuaikan karena akan lebih mungkin para manajer tersebut akan membengkakkan anggaran. Pembengkakan anggaran tersebut dapat dilakukan oleh para manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang rendah dan oleh mereka yang sangat terlibat dalam pekerjaannya. Penyusunan anggaran tersebut harus dibuat oleh manajer yang sangat komit terhadap tujuan dan nilai organisasi dan yang tidak terlihat sangat terlibat dalam organisasi mereka.

Meskipun terdapat berbagai keterbatasan dalam penelitian ini namun hasil penelitian mengindikasikan bahwa pemahaman yang lebih baik terhadap prediktor atas senjangan anggaran dapat diperoleh dengan menginvestigasi pengaruh dari berbagai faktor motivasional pada kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Rekomendasi untuk penelitian mendatang mungkin dapat diarahkan pada pengkajian yang lebih mendalam pada industri lain dan penggunaan variabel-variabel motivasional lain perlu dipertimbangkan untuk memprediksi timbulnya senjangan anggaran.

# DAFTAR PUSTAKA

- Angle, H. L. dan J. L. Perry. 1981. "An Empirical Assesment of Organizational Commitment and Organizational Effectiveness". *Administrative Science Quarterly* 26. hal. 1-14.
- Anthony, R. N. dan V. Govindarajan. 1998. *Management Control Systems*. Ninth Edition. Boston. McGraw-Hill Co.
- Baiman, S. 1982. "Agency Research in Management Accounting: A Survey". *Journal of Accounting Literature* 1 (spring). hal. 154-213.
- \_\_\_\_\_, and S. Demski. 1980. "Economically Optimal Performance Evaluation and Control System". *Journal of Accounting Research* 18 (Supplement). Hal. 184-228.
- Blau and Boal. 1987. "*using Job Involvement & Organizational Commitment Interactively to Predict Turnover*". *Journal of Management*. Vol. 1. Hal. 124-153
- Brownell, P. 1982a. "Participation in the Budgetung Process : When it Works and When it Doesn't". *Journal of Accounting Literatur*. Vol. 1. Hal. 124 –153.
- \_\_\_\_\_. & McInnes, M. 1986. "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance". *The Accounting Review*. Vol. LXI. No. 4. October. pp. 587–600.
- Camman, C. 1976. "Effects of the Use of Control System". *Accounting, Organizations, and Society*. Vol. 4. Hal. 301-313.
- Chia, Y. M. 1995. "Decentralization, Management Accounting System Information Characteristic, and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapura Stady". *Journal of Bussiness Finance and Accounting*. Hal. 811-830.
- Chow, C. W., J. C. Cooper, and W. S. Waller. 1988. "Participative Budgeting: Effects of A Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance". *The Accounting Review* 63. January. pp. 111-122
- Cook, J. D., dan T. D. Wall. 1980. "New Work Attitude Measures of Trust, Organizations Commitment, and Personal Need Nonfullfillment". *Journal of Accupational Psychology*. Hal. 39-52.
- Cyert H. M. & March J. G. 1963. *A Behavioral Theory of The Firm*. Englewood Cliffs. NI. Prentice-Hall.

- Dunk, A. S. 1993. "The effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack". *The Accounting Review* 68. April. hal. 400-410.
- Govindarajan, V. 1986. "Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective". *Decision Science* 17. Hal. 496-516.
- Greenberg, P. S. Greenberg, R. H. & Nouri, H. 1990. "The Impact of Budget Participation on Job Performance, Job Satisfaction, Motivation and Budgetary Slack: A Meta Analytic Review". *Working Paper*. Tample University
- Gujarati, Damodar. 1997. *Ekonometrika Dasar*. Edisi Bahasa Indonesia. Penerbit Erlangga. Jakarta
- Hair, J. F. Jr, R. E. Anderson, R. L. Tatham, dan W. C. Black. 1998. *Multivariat Data Analysis*. New Jersey. Prentice-Hall, Inc.
- Hanson, Ernest I. 1966, "The Budgetary Control Function". *The Accounting Review*. April. pp. 239-243
- Hopwood, A. G. 1976. *Accounting and Human Behavior*. New Jersey. Prentice-Hall. Inc.
- Imam Ghozali. 2001. "*Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*". Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Kanungo, R. N. 1982. Measurement of Job and Work Involvement. *Journal of Applied Psychology*. pp. 341-349.
- Kenis, I. 1979. "Effect of Goal Characteristics on Managerial Attitutes and Performance". *The Accounting Review* 54. Oktober. Hal. 702-721.
- Kirby, A., S. Reichelstein, P. Sen, dan T. Paik. 1991. "Participation, slack, and Budget-Based Performance Evaluation". *Journal of Accounting Research*. Spring. Hal. 109-128.
- Lawler, E & Hall, D. 1970. "Relationship of Job Characteristic to Job Involvement, Satisfaction and Intricsic Motivation". *Journal of Applised Psychology*. pp. 305-312
- Liou, K. T. & Bazemore, G. 1994 "Professional Orientation and Job Involvement among Detention Case Worker". *PAQ Summer*. pp. 223-234
- Lowe, E. A. dan R. W. Shaw. 1968. "An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From a Company's Budgeting Proses". *The Journal of Management Studies* 5. Oktober. hal 304-315.

- Lukka, K. 1988. "Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence". *Accounting, Organization, and Society* 13. hal. 281-301.
- Luthans, F. 1998. *Organizational Behavior*. Eighth Edition. Boston: McGraw-Hill, Inc.
- Magner, N., R. B. Steel, dan T. L. Champbel. 1995. "The Interactive Effect of Budgetary Participation and Budget Favorability on Attitudes Toward Budgetary Decision Makers: A Research Note". *Accounting, Organizations and Society* 20. hal. 611-618.
- Merchant, K. A. 1985. "Budgeting and Propensity to Create Budgetary Slack." *Accounting, organization, and Society*. 10. Hal. 201-210.
- Milani, K. 1975. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A field Study". *The Accounting Review*. April. Hal. 274-284.
- Morrow, P. 1983. "Concept Redundancy in Organizational Research: The Case of Work Commitment". *Academy of Management Review*. pp. 224-247
- Mowday, R., R. Steers, dan L. Porter. 1979. "The Measurement of Organizational Commitment." *Journal of Vocational Behavior* 14. Hal. 224-247.
- Nouri, H. 1994. "Using Organizational Commitment and Job Involvement to Predict Budgetary Slack: A Research Note". *Accounting, Organization and Society*. No. 3. pp. 289-295.
- Nouri, H. dan R. J. Parker. 1996. "The Effect of Organizational Commitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack". *Behavior Research in Accounting* 8.. pp. 74-89.
- Onsi, M. 1973. "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack". *The Accounting Review*. Juli. pp. 535-548.
- Pinder, C. C. 1984. *Work Motivation: Theory, Issue, and Applications*. Glenview: Scott. Foresman and Company.
- Porter, L. W., R. M. Steers, R. T. Mowday, dan P. V. Boulian. 1974. "Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turn Over Among Psychiatric Technicians". *Journal of Applied Psychology* 59. pp. 603-609.
- Riyadi, S. 2000. "Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 3 No. 2. Juli. pp. 219-238

- Schiff, M., dan A.Y. Lewin. 1970. "The Impact of People on Budgets". *The Accounting Review* 45. April. pp. 259-268.
- Schoonhoven, C.B. 1981. "Problem with Contingency Theory: Testing Assumption Hidden Within the Language of Contingency "Theory". *Administrative Science Quarterly*. Vol. 26. No. 3. pp. 349-377
- Siegel, G. dan H. R. Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*. Cincinnati. Ohio. South-Western Publishing Co.
- Southwood, K.E. 1978. "Substantial Theory and Statistical Interaction: Five Models". *American Journal of Sociology*. Vol. 83. No. 5. pp. 1154-1203
- Supomo, B, dan N. Indriantoro. 1998. "Pengaruh Strktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial": Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indonesia. *Kelola*. Mei, 8.
- Waller, W. S. 1988. "Slack in Participating Budgeting: The Joint Effect of a Truth-inducing Pat Scheme and Risk Preference". *Accounting, Organizations and society* 13. pp. 87-98.
- Wiener, Y. 1982. "Commitment in Organization: A Normative View". *Academy of Management Review* 7. pp. 418-428.
- Young, S.M. 1985. "Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Assymetric Informations on Budgetary Slack." *Journal of Accounting Research* 23. pp. 829-842.